
Datum: 22.06.2020
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 14. Senat
Entscheidungsart: Beschluss
Aktenzeichen: 14 K 2039/19
ECLI: ECLI:DE:FGK:2020:0622.14K2039.19.00

Tenor:

Das Verfahren wird gemäß § 74 FGO ausgesetzt, bis abschließend entschieden ist, ob Einkünfte der Kläger aus dem Betrieb von Photovoltaikanlagen einheitlich und gesondert festzustellen sind.

Gründe:

I.

Streitig sind nach der mündlichen Verhandlung noch Investitionsabzugsbeträge für zwei Photovoltaikanlagen.

Die Kläger sind zur Einkommensteuer zusammenveranlagte Ehegatten. Der Kläger erzielt als ... Einkünfte aus selbständiger Arbeit, die Klägerin als bei ihm angestellte ... Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Daneben erzielen der Kläger Einkünfte aus Kapitalvermögen und beide Kläger Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Einkommensteuer 2015

Am 03.04.2015 schloss die Klägerin mit der Fa. I GmbH einen Maklervertrag über die Vermittlung eines geeigneten Auftragsobjekts „im Rahmen der beabsichtigten Direktinvestition in eine Solar-Aufdachanlage“ (Photovoltaikanlage). Nach § 1 Abs. 1 des Vertrags sollte die Fa. I GmbH einen Vorschlag für geeignete Dachflächen für eine Installation, geeignete Modullieferanten incl. Zubehör und geeignete Unternehmen zur Installation unterbreiten. In § 1 Abs. 2 des Vertrags wurde die Preisvorstellung für das Auftragsobjekt mit in dem Bereich von 300.000 bis 400.000 EUR angegeben. Die Klägerin verpflichtete sich zur Zahlung einer Maklerprovision in Höhe von 3% zuzüglich Umsatzsteuer des Gesamtkaufpreises, die mit Abschluss der Verträge zur Objektrealisierung fällig werden

1
2
3
4
5
6

sollte (§ 4 des Vertrags). Der Vertrag lief auf unbestimmte Zeit und war mit einer Frist von vier Wochen kündbar (§ 5 Abs. 1 des Vertrags).

Der Maklervertrag war verbunden mit der Information über insgesamt 50 Aufdachanlagen in zwei Größen (Kaufpreise je 126.104 EUR und 252.208 EUR netto) in einem Solarprojekt „H“ in C, das über die Fa. I GmbH vermarktet wurde. 7

Am 07.03.2018 zeichnete die Klägerin folgende Verträge: 8

- „Projektkaufvertrag“ zwischen der Fa. T GmbH in G als Verkäufer und der Klägerin als Käuferin über den Kauf einer „Teilanlage“ einer Photovoltaikanlage auf einem vom Verkäufer gepachteten Gebäude in D (Bl. 99-105 d. FG-Akte). Der Vertrag enthält u.a. folgende Regelungen: 9

- 10

„§ 2 Kaufvertrag 11

Der Verkäufer verkauft dem Käufer die in der Anlage 1 als solche bezeichnete 12

Teilanlage 2 (Dach 2 West, 3 Süd, 4 Nord, 6 West). 13

Der Verkäufer verkauft dem Käufer darüber hinaus einen Miteigentumsanteil von 28.08% an den gemeinschaftlichen Bestandteilen der Photovoltaikanlage. Auch diese gemeinschaftlichen Bestandteile sind in der Anlage I aufgeführt. Es handelt sich um Bestandteile der Gesamtanlage, die nicht gegenständlich aufgeteilt werden können, wie etwa der Netzanschluss, und die daher von allen Betreibern der jeweiligen Teilanlage gemeinschaftlich genutzt werden müssen. 14

Der Käufer wird mit vollständiger Bezahlung des Kaufpreises Eigentümer der Teilanlage und Inhaber des Miteigentumsanteils an den gemeinschaftlichen Bestandteilen. 15

§ 3 Kaufpreis 16

Der Käufer bezahlt einen Kaufpreis von 478.284.20 EUR an den Verkäufer. 17

..... 18

Zu dem vorgenannten Betrag kommt die Mehrwertsteuer ... noch hinzu 19

§ 4 Betreibergemeinschaft und sonstige Vertragsverhältnisse 20

Die gesamte Photovoltaikanlage auf dem in § 1 beschriebenen Grundstück wird von mehreren Betreibern gemeinschaftlich betrieben, die im Hinblick auf ihre Teilanlagen Betreiber und im Hinblick auf die gemeinschaftlichen Bestandteile Mitglieder einer Betreibergemeinschaft sind. 21

Auch der Käufer wird, bezogen auf den von ihm erworbenen ideellen Anteil an den gemeinschaftlichen Bestandteilen, Mitglied in dieser Betreibergemeinschaft, für deren innere Verfassung ein Gemeinschaftsvertrag abgeschlossen und dem vorliegenden Vertrag als Anlage 2 beigefügt ist. Dem Käufer ist bekannt, dass er notwendigerweise Mitglied in der Betreibergemeinschaft wird, aus der er nicht austreten kann, ohne seinen Miteigentumsanteil zu veräußern. In der Betreibergemeinschaft gilt das Mehrheitsprinzip, so dass Entscheidungen der Eigentümergemeinschaft auch gegen den Willen des Käufers getroffen 22

werden können.

Der Käufer muss zusätzlich einen Unterpachtvertrag mit der U GmbH abschließen, der dem vorliegenden Vertrag als Anlage 3 beigefügt ist. Er muss weiter einen Vertrag über die Verwaltung der Einspeiseerlöse mit der U GmbH abschließen, der dem vorliegenden Vertrag als Anlage 4 beigefügt ist. 23

.....“ 24

In der Anlage 1 zum Vertrag sind die Anlage, die Teilanlage und die in Miteigentum erworbenen Transformatoren u.a. anhand eines Lageplans beschrieben. In den Anlagen 2 bis 4 sind folgende gesondert gezeichnete Verträge aufgeführt: 25

- Anlage 2: „Vertrag über den gemeinschaftlichen Betrieb von Bestandteilen einer Photovoltaikanlage“ zwischen der Klägerin und weiteren Investoren, die allerdings in dem vorgelegten Vertragsexemplar nicht namentlich genannt sind (Bl. 110-112 d. FG-Akte). Der Vertrag enthält u.a. folgende Regelungen: 26

„§ 2 Gegenstand der Betreibergemeinschaft 27

Gegenstand der Betreibergemeinschaft sind die gemeinschaftlichen Bestandteile der Photovoltaikanlage auf dem vorbezeichneten Grundstück bzw. den dort errichteten Gebäuden, also die Summe der von den Betreibern erworbenen ideellen Miteigentumsanteilen an der Photovoltaikanlage. Dies schließt sämtliche Zubehörteile der Photovoltaikanlage ein, auch wenn sie für den Betrieb nicht notwendig, sondern nur nützlich sind. 28

Gegenstand der Betreibergemeinschaft sind auch die Erlöse aus der Einspeisung des erzeugten Stroms, auch wenn mit der Verwaltung dieser Erlöse ein Verwalter beauftragt wird. Darüber hinaus gehören hierzu auch Versicherungsleistungen bei einer Beschädigung der Photovoltaikanlage oder Ansprüche aus einer Betriebsunterbrechungsversicherung. 29

§ 3 Verfassung der Betreibergemeinschaft 30

Die Verfassung der Betreibergemeinschaft richtet sich nach den gesetzlichen Vorschriften für Gemeinschaften mit der Abweichung, dass Beschlüsse der Betreibergemeinschaft nicht einstimmig, sondern mit einfacher Mehrheit der Miteigentumsanteile gefasst werden können. 31

..... 32

Die Betreibergemeinschaft beauftragt die U GmbH mit der Geschäftsführung der Betreibergemeinschaft, insbesondere mit der Herbeiführung von Beschlüssen, sofern solche notwendig werden. Daneben bleiben alle Mitglieder der Betreibergemeinschaft berechtigt, Versammlungen der Betreibergemeinschaft oder Beschlüsse zu beantragen. Jedenfalls ist für eine wirksame Beschlussfassung immer die Mehrheit der Miteigentumsanteile notwendig, unabhängig von der Anwesenheit der Mitglieder in einer Versammlung. 33

§ 4 Laufzeit und Übertragung 34

Die Betreibergemeinschaft besteht für die gesamte Laufzeit des Pachtvertrages bzw. Unterpachtvertrages zwischen den Vertragsparteien und dem Grundstückseigentümer bzw. der U GmbH. Der vorliegende Vertrag kann von keinem Betreiber isoliert gekündigt werden. 35

36

Eine Übertragung des Miteigentumsanteils eines der Mitglieder ist zulässig; allerdings hat das Mitglied den anderen Mitgliedern der Betreibergemeinschaft ein Vorkaufsrecht einzuräumen.	
.....“	37
- Anlage 3: „Unterpachtvertrag“ zwischen der Klägerin als Unterpächterin und der Fa. U GmbH betreffend die Nutzung des Grundstücks in D für die „Teilanlage“ der Photovoltaikanlage (Bl. 107-109 d. FG-Akte).	38
- Anlage 4: „Vertrag über die Verwaltung von Erlösen aus der Einspeisung von Strom“, in dem die Klägerin als Betreiber und die Fa. U GmbH in G als Verwalter bezeichnet sind (Bl. 113-116 d. FG-Akte). Gegenstand der Leistung des Verwalters ist nach § 2 und § 3 des Vertrags die Verwaltung der Stromeinspeiseerlöse, die Abwicklung der Versicherungskosten, Abrechnung, Aufteilung und Auszahlung der Einspeiseerlöse. Die Gegenleistung der Klägerin beträgt monatlich 20,00 EUR.	39
Am 13.03.2018 zeichnete die Klägerin folgende Vertragserweiterung:	40
- „1. Ergänzung zum Projektkaufvertrag PV Anlage D vom 07.03.2018/ 13.03.2018“ zwischen der Fa. T GmbH in G als Verkäufer und der Klägerin als Käuferin über den Kauf weiterer 12 Solar-Module zu einem Aufpreis von 4.876,14 EUR (Bl. 98 d. FG-Akte).	41
Für die Vermittlung der Anlage stellte die Fa. I GmbH der Klägerin am 23.03.2018 eine Provisionsrechnung über 14.494,81 EUR zzgl. Mehrwertsteuer (Bl. 97 d. FG-Akte). Die Schlussrechnung für die Anlage wurde der Klägerin am 31.12.2018 erteilt (Bl. 96 d. FG-Akte).	42
In der am 22.12.2016 beim Beklagten eingegangenen Einkommensteuererklärung der Kläger machten die Kläger erstmals Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Klägerin geltend, die ausschließlich aus dem Ansatz eines Investitionsabzugsbetrags von 200.000 EUR als Betriebsausgabe bestanden, zu deren Erläuterung angegeben wurde: „IAB Photovoltaikanlage § 7g EStG 40 % von 500.000 EUR Kauf 2017/2018“.	43
Der Beklagte ließ den Investitionsabzugsbetrag im angefochtenen Einkommensteuerbescheid vom 18.07.2017 mangels aussagefähiger Unterlagen unberücksichtigt.	44
Mit dem Einspruch machten die Kläger geltend, aus dem Maklervertrag und dem der Klägerin zur Information vorgelegten „Angebot“ gehe die Investitionsabsicht der Klägerin klar hervor. Durch den Maklervertrag sei rechtlich verbindlich der Auftrag erteilt worden, bis zum Kalenderjahr 2018 ein geeignetes Objekt zu finden. Es seien mehrere Angebote vorgelegt worden. Hierzu verweisen die Kläger auf ein Exposé einer Photovoltaikanlage in O in E. Dieses werde zu einer tatsächlichen Projektumsetzung, nämlich einem eigenständigen Teilflächenerwerb durch die Kläger im Zeitraum von Oktober 2017 bis Januar 2018 führen. Die verbindliche Benennung des genauen Investitionszeitpunkts sei nicht erforderlich. Es hätten mehrere Beratungsgespräche bei den Steuerberatern der Kläger zum Thema Photovoltaikanlage als langfristige Kapitalanlage und die steuerrechtlichen Folgen stattgefunden. Die Voraussetzungen des BMF-Schreibens vom 20.11.2013 – 2013/1044077 seien erfüllt worden.	45
Der Einspruch hatte bezüglich des Investitionsabzugsbetrags keinen Erfolg. In der Einspruchsentscheidung vom 05.09.2019 stellte der Beklagte darauf ab, dass die Klägerin keinen Betrieb unterhalten habe. Zwar könne ein Investitionsabzugsbetrag auch in der	46

Eröffnungsphase eines Betriebs geltend gemacht werden. Dies setze aber voraus, dass der Steuerpflichtige Tätigkeiten aufnehme, die objektiv erkennbar auf die Vorbereitung der betrieblichen Tätigkeit gerichtet seien. Dies erfordere es im Einzelfall, die Investitionsabsicht zu prüfen. Gewichtige Indizien hierfür seien, dass der Steuerpflichtige im Rahmen der Betriebseröffnung bereits selbst und endgültig mit Aufwendungen belastet sei oder dass die von ihm zum Zwecke der Betriebseröffnung unternommenen Schritte sich als sinnvolle, zeitlich zusammenhängende Abfolge mit dem absehbaren Ziel des endgültigen Abschlusses der Betriebseröffnung darstellten. Allein die Einholung von unverbindlichen Angeboten und Kostenvoranschlägen oder die Teilnahme an Informationsveranstaltungen reichten hierfür nicht aus. Im Streitfall fehle es an hinreichenden Indizien für die Investitionsabsicht der Klägerin.

Mit der Klage machen die Kläger geltend, die Betriebseröffnungsabsicht sei durch den Maklervertrag, die tatsächliche Umsetzung 2017/2018, die Mitteilung gegenüber dem Finanzamt in 2016 für 2015, die Versicherung an Eides statt durch den Steuerberater, Zeugen für die Beauftragung und die Suche ab 2015 sowie E-Mail-Verkehr 2015, Angebote, die Kostenrechnung für die Beratung vom 10.02.2015 usw. glaubhaft dargelegt worden. Zu berücksichtigen sei auch, dass § 7g EStG zum 01.07.2013 neugefasst worden sei. Hätte der Gesetzgeber die bisherige Auslegung des BFH und des BMF übernehmen wollen, hätte er diese in den Gesetzestext einfließen lassen müssen. Dies sei aber bewusst unterblieben. Damit seien die vom Beklagten zitierten Urteile und BMF-Schreiben nicht mehr anwendbar bzw. beträfen die alte Rechtslage.

47

Die Auslegung des Maklervertrags durch den Beklagten sei unzutreffend. Es sei unschädlich, dass letztlich ein größeres Objekt, als nach dem Maklervertrag zunächst in Betracht gezogen, gekauft worden sei. Das Gesetz stelle auf voraussichtliche Anschaffungskosten, nicht auf die konkretisierte Investitionsabsicht ab. Entscheidend sei, dass seit 2015 die konkrete Absicht nachweisbar vorgelegen habe. Entgegen der Ansicht des Beklagten sei kein aktiver Betrieb für einen Investitionsabzugsbetrag notwendig. Nach dem Gesetzeswortlaut des § 7g Abs. 1 Satz 1 EStG sei es der Steuerpflichtige, der einen Investitionsabzugsbetrag bilden könne, und nicht der Unternehmer oder Betriebsinhaber. Auch würden die Voraussetzung für den Abzug bei einem Betrieb nach Abs. 1 Nr. 1 und für den Steuerpflichtigen nach Abs. 1 Nr. 2 explizit genannt und unterschieden.

48

Einkommensteuer 2016

49

Am 09.12.2016 schloss auch der Kläger mit der Fa. I GmbH einen Maklervertrag, der inhaltlich im Wesentlichen dem Maklervertrag vom 03.04.2015 entsprach, abweichend von diesem aber die Preisvorstellung mit 500.000 EUR bezifferte und eine bis zum 31.12.2019 befristete Laufzeit hatte, während der er, abgesehen von einer außerordentlichen Kündigung aus wichtigem Grund, nicht gekündigt werden konnte.

50

In ihrer Einkommensteuererklärung für 2016 machten die Kläger auch für den Kläger erstmals Einkünfte aus Gewerbebetrieb geltend, die ausschließlich im Betriebsausgabenabzug für einen Investitionsabzugsbetrag in Höhe von 175.000 EUR bestanden. Im Einkommensteuerbescheid vom 08.03.2018 ließ der Beklagte die geltend gemachten Einkünfte aus Gewerbebetrieb unberücksichtigt.

51

Mit dem Einspruch machten die Kläger geltend, die Investitionsabsicht sei bereits für das vergangene Veranlagungsjahr erklärt worden. Der Kauf der Photovoltaikanlage sei bereits umgesetzt. § 7g EStG sei ab 2016 geändert worden und bringe bewusst weitere Erleichterungen für die Steuerpflichtigen.

52

- Der Einspruch hatte bezüglich des Investitionsabzugsbetrags keinen Erfolg. In der Einspruchsentscheidung vom 05.09.2019 führte der Beklagte aus, die Betriebseröffnungsabsicht sei nicht glaubhaft dargelegt worden. 53
- Mit der Klage machen die Kläger geltend, der Gesetzgeber habe in dem ab dem 01.01.2016 geänderten Gesetzestext bewusst nicht das Kriterium der Betriebseröffnungsabsicht gefordert. Zudem sei diese auch glaubhaft dargelegt worden. Der Beklagte habe keinen berechtigten Zweifel hieran belegen oder nennen können. Es könnte diverser E-Mail-Verkehr mit den Banken und auch mit Photovoltaikanlageverkäufern vorgelegt werden. Die Aufzählung des Beklagten zu Unterlagen für die Glaubhaftmachung einer Betriebseröffnungsabsicht sei unbrauchbar und unrealistisch. Eine Gewerbebeanmeldung werde für Photovoltaikanlagen von den Gemeinden nicht mehr gefordert. Auch wären eine Anmeldung und eine Kreditaufnahme in 2016 für einen Kauf 2019 und das Betreiben ab 2020 Unsinn. Kostenvoranschläge aus 2016 für 2019 seien ebenfalls kontraproduktiv, da die Preise für Anlagen erheblich fielen (in Anlehnung an die EEG-Vergütung) und die technischen Leistungen für die Anlagen erheblich stiegen. Gemäß dem rechtlich nicht bindenden BMF-Schreiben vom 20.03.2017 solle nur in Zweifelsfällen eine Prüfung der Betriebsgründungsabsicht erfolgen. Auch das Schrifttum und die Finanzgerichtsbarkeit (FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 20.08.2015 – 4 K 1297/14) hielten erhöhte Anforderungen bei Betriebsgründung für nicht gegeben. Ein Zweifelsfall liege nicht vor. Es könnten Zeugenaussagen fremder Dritter vorgebracht werden, die eine Kontaktaufnahme in 2016 in der konkreten Absicht des Kaufs einer Anlage des Klägers belegten und bewiesen. 54
- Die Kläger berufen sich sodann auf eine Bestätigung des Geschäftsführers F der Firma V GmbH in G, wonach er seit 2015 und 2016 Kenntnis davon habe, dass die Kläger drei Photovoltaikanlagen in den Jahren 2018, 2019 und 2021 über ihn bzw. seine Firma hätten kaufen wollen. Die Daten und Größenordnungen seien von ihm eingeplant und vom Steuerberater und vom Makler I GmbH mitgeteilt und besprochen worden. Weiter berufen die Kläger sich auf eine Rechnung ihres Steuerberaters vom 06.12.2016 für Leistungen an den Kläger im Rahmen von dessen freiberuflicher Tätigkeit. Darin werden u.a. Zeitgebühren für 3 Stunden je 80 EUR für diverse Beratungen von Januar bis November 2016 im Zusammenhang mit einem Pkw-Kauf und dessen Finanzierung sowie der Planung des Kaufs einer Photovoltaikanlage des Klägers, der Umfirmierung und Vermögensverteilung berechnet. Sodann berufen die Kläger sich auf E-Mail-Verkehr zwischen F und Herrn I zu verschiedenen Photovoltaikprojekten, die allerdings die Namen der Kläger nicht erwähnen. In der Mail vom 11.11.2016 führt F hierzu aus, der Steuerberater J (Steuerberater u.a. der Kläger) sei überzeugt, dass ca. 40 seiner Mandanten Solarinvestments mit einer durchschnittlichen Höhe i.H.v. 150.000 machen wollten. 55
- Während des Klageverfahrens zeichnete der Kläger am 04.10.2019 den „Projektkaufvertrag“ zwischen ihm als Käufer und der Fa. T GmbH in G als Verkäufer über den Kauf einer „Teilanlage“ einer Photovoltaikanlage (Teilanlage 1 - Dach 2 Süd, Dach 3 Süd, Dach 3 Nord, Dach 3.2 Süd, Dach 4 Nord) auf einem vom Verkäufer gepachteten Gebäude in A (Bl. 119-124 d. FG-Akte). Danach befindet sich die „Teilanlage“ auf den Dächern verschiedener Gebäude. Der Kaufpreis betrug 489.627,42 EUR zuzüglich Mehrwertsteuer, der Miteigentumsanteil des Klägers an den Gemeinschaftsanlagen 50,1 %. Die einzelnen Regelungen des Vertrags entsprechen im Übrigen im Wesentlichen denjenigen des entsprechenden Kaufvertrags der Klägerin vom 07.03.2018. 56
- In der Anlage 1 zu dem Vertrag heißt es unter „Transformatoren zu Pacht“ (insoweit abweichend zu der Anlage 1 des 2018 von der Klägerin geschlossenen Vertrags, in dem sich 57

ein solcher Passus nicht findet) u.a.:

„Die Transformatorstation und die Übergabestation sind im Besitz der U GmbH und werden im Rahmen der Unterverpachtung an die Gemeinschaft verpachtet. Die Gemeinschaft vergütet im Gegenzug jegliche Kosten (z.B. Wartung), auch Ersatzbeschaffungen falls notwendig. Diese Kosten werden auf Basis des Miteigentumsanteils durch jeden einzelnen Investor ersetzt.“ 58

Die in den Anlagen 2 bis 4 des Vertrags erwähnten, vom Kläger allerdings erst am 28.10.2019 gezeichneten Verträge (Anlage 2: „Vertrag über den gemeinschaftlichen Betrieb von Bestandteilen einer Photovoltaikanlage“, Bl. 126-127, in dem die weiteren Vertragspartner nicht namentlich genannt sind, Anlage 3: „Unterpachtvertrag, Bl. 128-129 d. FG-Akte, Anlage 4: „Vertrag über die Verwaltung von Erlösen aus der Einspeisung von Strom“, Bl. 130-131 d. FG-Akte) entsprechen im Wesentlichen den 2018 von der Klägerin geschlossenen Verträgen. Abweichend hiervon war als Anlage 5 zusätzlich ein vom Kläger ebenfalls am 28.10.2019 gezeichneter „Kaufvertrag über elektrische Energie (Komplettabnahme)“ zwischen dem Kläger als Verkäufer und der Fa. U GmbH, G, als Käuferin (Bl. 132-133 d. FG-Akte) Gegenstand des Vertragsbündels, der u.a. folgende Regelungen enthält. 59

„§ 1 Vorbemerkung 60

Der Verkäufer betreibt eine eigenständige Teilanlage einer Photovoltaikanlage mit einer Teilanlagenleistung von 468,33 kWp. Die Photovoltaikanlage befindet sich auf dem Grundstück dem Gebäude in *(es folgt die genaue Grundstücksangabe)*. 61

§ 2 Kaufvertrag 62

Die Käuferin kauft dem Verkäufer die gesamte elektrische Energie, die die in § 1 genannte Gesamtanlage bis zum 31.12.2020 produziert zu einem Pauschalpreis ab. 63

Die Käuferin ist demgemäß berechtigt, diese elektrische Energie auf eigene Rechnung und im eigenen Namen an Dritte zu veräußern. 64

Den Vertragsparteien ist bekannt, dass keine sichere Prognose über die Menge der elektrischen Energie möglich ist, die bis zum 31.12.2020 erzeugt wird. Dies und die Tatsache der Komplettaufnahme der elektrischen Energie haben die Vertragsparteien bei der Preisgestaltung berücksichtigt. 65

§ 3 Kaufpreis 66

Der Kaufpreis für die Gesamtmenge an elektrische Energie 2019 und 2020 beträgt: 27.851,05 EUR.Hinzu kommt die Mehrwertsteuer 67

.....“ 68

Für die Vermittlung der Anlage stellte die Fa. I GmbH dem Kläger am 03.11.2019 eine Provisionsrechnung über 14.688,22 EUR zzgl. Mehrwertsteuer (Bl. 118 d. FG-Akte). Die Schlussrechnung für die Anlage wurde dem Klägerin am 20.12.2019 erteilt (Bl. 117 d. FG-Akte). 69

Die Kläger beantragen, die Einkommensteuerbescheide 2015 vom 18.07.2018 und für 2016 vom 23.04.2018 in Gestalt der jeweiligen Einspruchsentscheidung vom 05.09.2019 70

mit folgender Maßgabe zu ändern: 2015 werden Einkünfte der Klägerin aus Gewerbebetrieb in Höhe von minus 200.000 EUR sowie bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung aus den Eigentumswohnungen in K die Absetzungen für Abnutzung mit 1.563 EUR (Wohnung Nr. 2) und 3.373 EUR (Wohnung Nr. 3) berücksichtigt. 2016 werden Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Klägers in Höhe von minus 175.000 EUR sowie bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung aus den Eigentumswohnungen in K die Absetzungen für Abnutzung mit 1.706 EUR (Wohnung Nr. 2) und 3.680 EUR (Wohnung Nr. 3) berücksichtigt.

Der Beklagte beantragt, die angefochtenen Bescheide dahingehend zu ändern, dass die Absetzungen für Abnutzung für die Wohnungen in K erklärungsgemäß berücksichtigt werden, im Übrigen die Klage abzuweisen. 71

Der Beklagte hält daran fest, dass das Bestehen eines Betriebs, der aktiv am wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt, Voraussetzung für die Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen sei. Ab 2016 könne ein Investitionsabzugsbetrag auch bei einem noch in Gründung befindlichen Betrieb berücksichtigt werden. Die Betriebseröffnungsabsicht sei glaubhaft darzulegen. Auf das BMF-Schreiben vom 20.11.2013 (Bundessteuerblatt -- BStBl -- I, 1493 unter 1.3) werde verwiesen. Die vorgelegten Unterlagen, insbesondere der Maklervertrag, belegten nicht das Vorliegen eines Betriebes in Gründung. Der vorgelegte E-Mail-Verkehr betreffe nicht unmittelbar die Kläger. 72

Bezüglich der Höhe der Absetzungen für Abnutzung bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung besteht nach der mündlichen Verhandlung kein Streit mehr. In der mündlichen Verhandlung wurde sodann insbesondere erörtert, ob für den Betrieb der Photovoltaikanlagen Feststellungsverfahren vorgreiflich sind und das Verfahren deshalb auszusetzen ist. 73

II. 74

Die Sache ist nicht entscheidungsreif. 75

Das Verfahren ist bezüglich beider Streitjahre nach § 74 FGO auszusetzen, bis bestandskräftig entschieden ist, ob die Einkünfte der Kläger aus dem Betrieb von Photovoltaikanlagen einheitlich und gesondert festzustellen sind. 76

1. Nach § 74 FGO kann das Gericht, wenn die Entscheidung des Rechtsstreits ganz oder zum Teil von dem Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtsverhältnisses abhängt, das den Gegenstand eines anderen anhängigen Rechtsstreits bildet oder von einer Verwaltungsbehörde festzustellen ist, anordnen, dass die Verhandlung bis zur Erledigung des anderen Rechtsstreits oder bis zur Entscheidung der Verwaltungsbehörde auszusetzen sei. Das durch das Wort „kann“ zum Ausdruck gebrachte Ermessen des Gerichts ist dahingehend reduziert, dass die Aussetzung geboten ist, wenn in einem einen Folgebeseid betreffenden Klageverfahren Fragen zu prüfen sind, über die bindend in einem Grundlagenbescheid im Sinne von § 171 Abs. 10 Satz 1 AO zu entscheiden ist. In diesem Fall liegt ein Verstoß gegen die Grundordnung des Verfahrens vor, wenn das Gericht das Verfahren über die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Einkommensteuerbescheids nicht gemäß § 74 FGO aussetzt, bis über einen Grundlagenbescheid entschieden ist (vgl. BFH-Urteile vom 09.09.2010 IV R 31/08, BFH/NV 2011, 413; vom 09.06.2015 X R 38/12, BFH/NV 2015, 1588, Rn. 20). 77

Die Frage, ob an einkommensteuerpflichtigen Einkünften und mit ihnen in Zusammenhang stehenden anderen Besteuerungsgrundlagen mehrere Personen beteiligt sind und ob die Einkünfte diesen Personen steuerlich zuzurechnen sind, ist grundsätzlich im Feststellungsverfahren gemäß § 179 Abs. 2 Satz 2, § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO zu beantworten. Nach § 179 Abs. 2 Satz 2 AO wird die gesonderte Feststellung gegenüber mehreren Beteiligten einheitlich vorgenommen, wenn dies gesetzlich bestimmt ist oder der Gegenstand der Feststellung mehreren Personen zuzurechnen ist. Nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO werden insbesondere gesondert festgestellt die einkommensteuerpflichtigen und körperschaftsteuerpflichtigen Einkünfte und mit ihnen im Zusammenhang stehenden anderen Besteuerungsgrundlagen, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind und die Einkünfte diesen Personen steuerlich zuzurechnen sind.

Ein Feststellungsverfahren ist bereits dann durchzuführen, wenn zweifelhaft ist, ob die genannten hierfür erforderlichen Voraussetzungen vorliegen. Die Entscheidung über das Erfordernis oder Nichterfordernis einer gesonderten Feststellung kann verbindlich nur in dem Grundlagenverfahren getroffen werden. Dementsprechend ist ein positiver oder negativer Feststellungsbescheid gemäß § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO dann zu erlassen, wenn eine gesonderte Feststellung aufgrund des (ggf. streitigen) Sachverhalts möglich erscheint (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Beschluss vom 22.08.2013 X B 16-17/13, BFH/NV 2013, 1763; Urteil vom 15.03.2017 I R 41/16, BFHE 258, 246, Rn.13).

79

Dies gilt, wenn in dem den Folgebescheid betreffenden Verfahren Einwendungen erhoben werden, über die in einem Grundlagenbescheid zu entscheiden ist (BFH-Urteil in BFHE 258, 246, Rn. 14), aber ebenso auch ohne entsprechende Einwände jedenfalls, wenn das Erfordernis der Entscheidung in einem Grundlagenbescheid offenkundig ist. Dabei spielt es keine Rolle, ob der Grundlagenbescheid bereits ergangen und angefochten ist oder ob ein solcher erst noch ergehen muss (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 16.04.1993 I B 173/92, BFH/NV 1993, 745; Urteile vom 19.04.1989 X R 3/86, BFHE 156, 383, BStBl II 1989, 596; vom 08.03.1994 IX R 37/90, BFH/NV 1994, 868; in BFHE 258, 246, Rn.14). Unerheblich ist auch, ob eine Feststellungserklärung eingereicht worden ist oder ob tatsächliche Angaben unklar sind (BFH-Beschluss vom 24.06.2014 III B 12/13, BFH/NV 2014, 1581, Rn. 12). Vielmehr ist ein Feststellungsverfahren ggf. mit dem Ergebnis eines negativen Feststellungsbescheids schon durchzuführen, wenn das Bestehen einer Mitunternehmerschaft möglich ist (BFH-Beschluss in BFH/NV 2014, 1581, Rn. 12). Eine Aussetzung ist auch dann geboten, wenn das FA bei Erlass eines Einkommensteuerbescheids zu Unrecht annimmt, eine gesonderte Feststellung sei nicht erforderlich oder eine nach Sachlage dem Feststellungsverfahren zugeordnete Frage müsse durch den Einkommensteuerbescheid endgültig entschieden werden (BFH-Urteile vom 13.12.2005 X R 50/03, BFH/NV 2006, 1144; in BFH/NV 2015, 1588, Rn. 23). Ein Feststellungsverfahren kann nur dann unterbleiben, wenn offensichtlich ein Fall von geringer Bedeutung i.S. von § 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 AO vorliegt. Dies ist lediglich gegeben, wenn leicht überschaubare Verhältnisse zu beurteilen sind (BFH-Urteil in BFH/NV 2015, 1588, Rn. 32).

80

2. Im Streitfall ist das Erfordernis der Entscheidung in einem Feststellungsverfahren offenkundig. Entscheidend für das Erfordernis eines Verfahrens der einheitlichen und gesonderten Feststellung ist, ob die Klägerin und der Kläger Einkünfte aus Gewerbebetrieb jeweils aus gewerblichen Einzelunternehmen nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG oder als Mitunternehmer nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG erzielen. Nur wenn unzweifelhaft ist, dass die Klägerin und der Kläger jeweils als Einzelgewerbetreibende den

81

Tatbestand der Einkunftserzielung verwirklicht haben, scheidet die Durchführung eines Feststellungsverfahrens aus. Im Streitfall sprechen gewichtige Gesichtspunkte für die Erzielung der Einkünfte als Mitunternehmer.

Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb u.a. die Gewinnanteile der Gesellschafter einer offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft und einer anderen Gesellschaft, bei der der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen ist. 82

a) Im Streitfall deuten die Gesamtumstände darauf hin, dass die einzelnen Teilhaber der Solaranlage in Gesellschaft bürgerlichen Rechts (§§ 705 ff. BGB) miteinander verbunden waren. 83

aa) Zwar haben die Kläger die einzelnen Module nebst Unterkonstruktion der von ihnen aufgrund des jeweiligen Kaufvertrages zugewiesenen „Teilanlagen“ zu Alleineigentum erworben. Andererseits waren sie mit einem bestimmten Anteil Miteigentümer der gemeinschaftlichen Bestandteile der Anlage. Über den jeweiligen „Vertrag über den gemeinschaftlichen Betrieb von Bestandteilen einer Photovoltaikanlage“ waren sie dabei über das bloße Miteigentum hinaus miteinander vertraglich verbunden. Entgegen der Regelung in § 3 des jeweiligen Vertrags, der die gesetzlichen Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts für anwendbar erklärt, handelt es sich dabei nicht um eine Gemeinschaft im Sinne von § 741 BGB. Diese ist dadurch gekennzeichnet, dass ein Recht mehreren gemeinschaftlich und jedem Teilhaber ein seinem Anteil entsprechender Bruchteil der Früchte zusteht (s. § 743 Abs. 1 BGB) sowie die Verwaltung eines gemeinschaftlichen Gegenstandes den Teilhabern grundsätzlich gemeinschaftlich zusteht (s. § 744 Abs. 1 BGB). Vielmehr entspricht der geschlossene Vertrag über den gemeinschaftlichen Betrieb eher dem Bild der Gesellschaft bürgerlichen Rechts (§§ 705 ff. BGB) – nachfolgend GbR – da die Gesellschafter sich durch den Vertrag gegenseitig verpflichten, den gemeinsamen Zweck der Stromerzeugung und -vermarktung zu realisieren. Die Annahme der gesellschaftlichen Verbindung wird bestärkt dadurch, dass der Vertrag nach § 4 Abs. 1 Satz 2 von keinem Betreiber isoliert gekündigt werden kann und insbesondere nach § 2 Abs. 2 Gegenstand der Betreibergemeinschaft auch die Erlöse aus der Einspeisung des erzeugten Stroms sind, auch wenn mit der Verwaltung dieser Erlöse ein Verwalter beauftragt wird, ferner bestimmte Versicherungsleistungen. Die Bildung von Gesamthandsvermögen ist für eine GbR nicht erforderlich. 84

bb) Der Gründung einer Gesellschaft steht nicht entgegen, dass in den Verträgen jeweils nur die Klägerin und der Kläger namentlich genannt sind, nicht hingegen die anderen Gesellschafter, die lediglich als „weitere Investoren“ bezeichnet sind. Denn die personelle Identifikation der anderen Gesellschafter und deren Verbindung mit der Klägerin bzw. dem Kläger zu einer Gesellschaft dürfte sich daraus ergeben, dass die anderen jeweils ein entsprechendes Vertragsbündel unter Einschluss des dann jeweils auf ihren Namen lautenden „Vertrags über den gemeinschaftlichen Betrieb von Bestandteilen einer Photovoltaikanlage“ abgeschlossen haben dürften. Dabei sind sie über den Initiator, U GmbH, identifizierbar und verbunden, letzteres zudem über den „Vertrag über die Verwaltung von Erlösen aus der Einspeisung von Strom“. 85

cc) Der Annahme einer GbR stehen die Regelungen des Erneuerbare Energien Gesetzes – EEG – nicht entgegen. Zwar ist „eigenständige Anlage“ im Sinne dieses Gesetzes nach der Legaldefinition in § 3 Nr. 1 EEG jedes Modul einer Solaranlage und „Anlagenbetreiber“ nach § 3 Nr. 2 EEG, wer unabhängig vom Eigentum die Anlage für die Erzeugung von Strom aus erneuerbaren Energien oder aus Grubengas nutzt. Dies lässt jedoch nicht den Schluss zu, dass im EEG die Einzelunternehmerschaft der Betreiber einzelner Module angelegt ist. 86

Vielmehr ist durch die technischen Vorschriften jedenfalls für Anlagen einer gewissen Größenordnung vorgegeben, dass gemeinschaftliche Einrichtungen geschaffen werden müssen und bezüglich der installierten Leistung die Anlagen einheitlich betrachtet werden. So sieht § 9 Abs. 1 EEG vor, dass Anlagenbetreiber ihre Anlagen mit einer installierten Leistung von mehr als 100 kW mit technischen Einrichtungen ausstatten müssen, mit denen der Netzbetreiber jederzeit die Einspeiseleistung bei Netzüberschreitung ferngesteuert reduzieren und die Ist-Einspeisung abrufen kann. Dies erfolgt nicht für jedes einzelne Modul oder mehrere einzelne Module, vielmehr auch für mehrere Anlagen im Sinne des EEG, sofern diese sich auf demselben Grundstück oder Gebäude befinden und innerhalb von zwölf aufeinanderfolgenden Kalendermonaten in Betrieb genommen worden sind. In diesem Falle gelten diese Anlagen nach § 9 Abs. 3 EEG zum Zwecke der Ermittlung der installierten Leistung unabhängig von den Eigentumsverhältnissen als eine Anlage.

b) Die Aktenlage spricht auch dafür, dass die GbR als Mitunternehmerschaft anzusehen ist. 87
Voraussetzung für eine Mitunternehmerschaft ist nach der ständigen Rechtsprechung des BFH (zuletzt Urteile vom 13.07.2017 - IV R 41/14, BFHE 258, 459, BStBl II 2017, 1133, Rz 19 ff; vom 28.11.2019 IV R 54/16, BFHE 266, 250, Rz. 42), dass der Beteiligte Mitunternehmerinitiative entfalten kann und Mitunternehmerisiko trägt. Mitunternehmerinitiative bedeutet dabei Teilhabe an unternehmerischen Entscheidungen zumindest in dem Umfang der Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechte eines Kommanditisten nach den Regelungen des HGB. Mitunternehmerisiko bedeutet gesellschaftsrechtliche oder eine diese wirtschaftlich vergleichbare Teilnahme am Erfolg oder Misserfolg des Unternehmens. Dieses Risiko wird regelmäßig durch die Beteiligung am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven des Anlagevermögens einschließlich des Geschäftswerts vermittelt.

aa) Als Gesellschafter jeweils einer GbR ohne Beschränkung des Stimmrechts erfüllen die Klägerin und der Kläger jeweils die typischen Merkmale der Mitunternehmerinitiative. Die Übertragung der Verwaltung der Einspeiseerlöse für den erzeugten Strom an eine Verwalterin steht dem nicht entgegen, da sie nicht mit einer Beschränkung der Entscheidungs- und Kontrollbefugnisse verbunden ist. 88

bb) Ebenso erfüllen die Klägerin und der Kläger als Gesellschafter jeweils einer GbR die typischen Merkmale des Mitunternehmerrisikos. Sie sind am Gewinn der jeweiligen GbR beteiligt, da zum Gegenstand der GbR auch die Erlöse aus der Einspeisung von Strom gehören. Hieran ändert mangels Risikoverlagerung der Verwaltungsvertrag nichts. Auch der allein vom Kläger abgeschlossene „Kaufvertrag über elektrische Energie (Komplettabnahme)“ schließt das Mitunternehmerisiko nicht aus. Die Einbindung dieses Vertrages in das Vertragsbündel spricht dagegen, diesen Vertrag als Aufhebung oder Einschränkung der Zuordnung der Erlöse als gemeinschaftliche der GbR anzusehen. Vielmehr deuten die Gültigkeitsbeschränkung des Kaufvertrages auf den Zeitraum bis zum 31.12.2020 und die Festvergütung darauf hin, dass der Vertrag lediglich den Charakter einer beschränkten Vergütungsgarantie hat. 89

Eine Verlustbeteiligung ist nicht ausgeschlossen. Die Gemeinschaft trägt auch im Außenverhältnis gemeinschaftliche Ausgaben. 90

Schließlich sind die Klägerin und der Kläger auch an eventuell vorhandenen stillen Reserven am Anlagevermögen, auch soweit dieses nicht in ihrem jeweiligen Alleineigentum steht, beteiligt. 91

3. Der Umstand, dass die jeweils konkrete Beteiligung an einer GbR erst nach den Streitjahren begründet wurde, in diesem hingegen lediglich noch nicht abgeschlossene Investitionsplanungen erfolgt sind, steht dem Erfordernis eines Feststellungsverfahrens nicht entgegen.

Nach § 7g Abs. 7 EStG (in den Fassungen für beide Streitjahre) tritt bei der Anwendung der Absätze 1 bis 6 der Vorschrift die Gesellschaft an die Stelle des Steuerpflichtigen. 93
Dementsprechend ist auch über den Investitionsabzugsbetrag im Rahmen des Verfahrens der einheitlichen und gesonderten Feststellung für die Gesellschaft zu entscheiden. Allerdings werden sowohl nach der für 2015 gültigen Fassung als auch nach der ab dem 01.01.2016 gültigen Neufassung vom gesetzlichen Tatbestandsmerkmal des § 7g Abs. 1 EStG „eines Betriebs“ auch in Gründung befindliche Betriebe erfasst (vgl. zur Altfassung BFH-Urteil vom 04.03.2015 IV R 38/12, BFH/NV 2015, 984; zur Neufassung ausdrücklich die Begründung des Gesetzentwurfs der Neuregelung in BT-Drucks. 18/4902, S. 43; s.a. Schmidt/Kulosa, EStG, 39. Aufl. 2020, § 7g Rz. 26). Diese weite Auslegung muss sich auch auf § 7g Abs. 7 EStG und damit dessen Anwendung auch auf im Gründungsstadium befindliche Gesellschaften erstrecken, selbst wenn die Einzelheiten etwa des Gesellschaftsvertrags noch nicht feststehen. Ob dies auch gilt, wenn der Bestand der Gesellschafter und damit die Personen der Feststellungsbeteiligten bei Beantragung des Investitionsabzugsbetrags nach § 7g EStG noch nicht feststeht, ist bisher nicht durch die Rechtsprechung entschieden. Nach Ansicht des beschließenden Senats kann indes auch diese Rechtsfrage nur im Rahmen eines Feststellungsverfahrens geklärt werden. Unerheblich ist auch, ob die Investition im Gesamthandsvermögen oder im Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters vorgenommen wird (vgl. BFH-Urteil vom 15.11.2017 VII R 44/16, BStBl II 2019, 466, zu § 7g EStG i.d.F. des Unt-StRefG 2008 vom 14.08.2007; die auf die Fassungen des InvZulG für die Streitjahre übertragbar ist; zur seit dem 1.1.2016 geltenden Gesetzesfassung BMF-Schreiben vom 20.03.2017 IV C 6-S 2139-b/07/10002-02, 2017/0202664, BStBl I 2017, 423, Rn. 4). Denn in beiden Fällen ist dies im Rahmen des Feststellungsverfahrens zu berücksichtigen.

4. Der Beschluss ergeht gerichtskostenfrei. 94